



FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS FASA
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA: CONTABILIDADE INTERNACIONAL

METODOS DE CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

BUTITIERE FERNANDA DE ASSIS
MATRICULA Nº 2025164/2

PROFESSOR ORIENTADOR:
JOÃO AMARAL DE MEDEIROS

Brasília/DF, 2008.

BUTITIERE FERNANDA DE ASSIS

**METODOS DE CONVERSÃO DEMONSTRAÇÕES CONTABÉIS AOS
PADRÕES INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada como um dos
requisitos para conclusão do curso de
graduação em Ciências Contábeis do
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)

Prof. Orientador: João Amaral de Medeiros

Brasília, maio/2008

ASSIS, Butitiere Fernanda.

Métodos de conversão de demonstrações contábeis aos padrões internacionais. Brasília: UniCEUB, 2008. 32 p.

Monografia apresentada à Faculdade de Tecnologia e Ciências Sociais Aplicadas (FATECS) para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis

1. Taxas de conversão 2. Método de conversão.

BUTITIERE FERNANDA DE ASSIS

**METODOS DE CONVERSÃO E DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
AOS PADRÕES INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada como um dos
requisitos para conclusão do curso de
graduação em Ciências Contábeis, do
Centro Universitário de Brasília (UniCEUB)

Brasília, de junho de 2008.

Banca Examinadora

Prof. João Amaral de Medeiros
Orientador

Prof. João Alberto de Arruda
Examinador

Prof. Ardêmio João Brixner
Examinador

Dedico este trabalho:
A minha mãe, irmã e filha Giovanna

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha vida e de todos que mesmo com sua presença passageira tiveram um significado muito importante, pois cada uma me ensinou um pedacinho do bom da vida.

A todos os professores que contribuíram para a minha formação durante esses anos.

Aos amigos que fizeram com que acreditasse que fosse capaz e me ajudaram nos momentos mais cruciais e precisos da minha vida, Bangoim e Ivani.

Ao meu orientador Amaral, por acreditar que seria capaz e ficar no meu pé para que chegasse até o fim.

A minha mãe, Valquiria Maria da Cruz por seu apoio, sua fé e seu coração grandioso. A minha irmã Lorena pelo companheirismo e pelo amor sempre presente. A minha filha Giovanna que hoje é meu coração, minha força é todo meu ser.

A todas essas pessoas, o meu muito obrigado!

RESUMO

ASSIS, Butitiere Fernanda. Métodos de conversão de demonstrações contábeis aos padrões internacionais. Monografia acadêmica. Curso de Ciências Contábeis. Brasília: UniCEUB, 2008. 32 p.

De acordo com as normas brasileiras de contabilidade para as transações em moedas estrangeiras é aplicável a conversão das demonstrações contábeis de unidades operacionais. Este trabalho apresenta informações acerca destas conversões contábeis. Tem como finalidade apresentar os métodos de conversão das demonstrações contábeis para moedas estrangeiras. A pesquisa foi estruturada em quatro seções provenientes de pesquisa bibliográfica. A primeira contém os elementos informativos do projeto. A segunda comenta sobre a conversão das demonstrações contábeis com base nas normas e leis que estão em vigor. A terceira trata das taxas de conversão das demonstrações contábeis aos padrões do IFRS. A quarta expõe os métodos de conversão das demonstrações contábeis. A quinta seção apresenta o desfecho conclusivo daquilo que a pesquisa evidenciou. Para efetuar a conversão é necessário saber qual taxa será utilizada, sendo as principais: taxa corrente e histórica. Depois de definir a taxa a ser utilizada, buscam-se os métodos que podem ser: monetários e não monetários, câmbio de fechamento e temporal. Também deverão ser calculados perdas e ganhos na conversão. Os elementos do Balanço Patrimonial serão separados em monetário e não monetário, sendo convertidos em dólar ou tendo como base a taxa do dólar. As receitas e despesas devem ser convertidas normalmente ou pelo dólar da data de origem. A pesquisa permitiu concluir que os métodos de conversão são: câmbio de fechamento, monetário e não monetário e temporal e as taxas dão origem aos métodos são corrente e histórico, dentre outras similares como fechamento, média, projetada ou prevista e valor da taxa. Ficou evidenciado que as empresas brasileiras vêm buscando a harmonização.

Palavras-chave: Conversão das demonstrações contábeis; taxas e métodos de conversão.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Item monetário exposto – Duplicatas a receber	20
Quadro 2: Item monetário exposto – Duplicata a receber	20
Quadro 3: Item monetário protegido – Empréstimo em US\$	21
Quadro 4: Item não monetário – Estoque em US\$	22
Quadro 5: Ex. de ativos e passivos monetários e não monetário com o seguinte comportamento em relação à flutuação das taxas de câmbio	23
Quadro 6: Taxas de conversão	24
Quadro 7: Ex. para avaliação dos ativos e passivos monetário e não monetários	25

LISTA DE SIGLAS

CVM = Comissão de Valores Mobiliários

CPC = Comitê de Pronunciamentos Contábeis

IASC = International Accounting Standards Cominittee

FASB = Financial Accounting Standards Board

IRFS = International Financial Reporting Standards

IASB = International Accounting standards Board

IFRIC = International Financial Reporting Interpretation Committee

SAC = Conselho de Aconselhamento de Normas

TGL = Translation Gain or Loss

GPC = Ganhos ou Perdas na Tradução ou Conversão

LRF= Lei de Responsabilidade Fiscal

US GAAP= Generally Accepted Accounting Principles in the United States

FAS= Financial Accounting Standards

CTA= Cumulative Translation Adjustment

AAT= Administrative Appeals Tribunal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Tema	11
1.2 Justificativa	11
1.3 Objetivo da pesquisa	12
1.4 Problema	12
1.5 Metodologia	12
2 CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	14
3 TAXAS DE CÂMBIO	16
2.1 Taxa Corrente	16
2.2 Taxa Histórica	17
2.3 Taxa de Fechamento, Média, Projetada ou Previsa e Valor da Taxa ...	19
4 METODOS DE CONVERSÃO	21
4.1 Itens Monetários e não Monetários	23
4.2 Câmbio de Fechamento	31
4.3 Temporal	31
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	34
REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

Em busca da uniformização de procedimentos contábeis público e privado, como no projeto de Lei do Conselho de Gestão Fiscal (Art. 67 – LRF) pretendendo encontrar um consolidado entre as empresas. Essa harmonização está prevista para 2009 com a finalidade de se tornar um Plano de Contas Único. Com base nisso, procuram-se métodos com a finalidade de objetivar as conversões de demonstrações contábeis com visão de investimentos internacionais (informação verbal)¹.

Com intenção de inserir o País em situação favorável no cenário globalizado, autoridades brasileiras aprovaram alterações na legislação contábil societária que permitem a compreensão das demonstrações contábeis por interessados de outras nações.

As alterações legais levadas a efeito também permitirão que empresários brasileiros compreendam as demonstrações de empresas sediadas em outros países, onde têm interesse de fazer investimentos. Isso permitirá a compreensibilidade e a comparabilidade entre as demonstrações.

As conversões são baseadas nas normas do *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

De acordo com Niyama (2008),

Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto harmonização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilidade.

Empresas privadas, principalmente, vêm buscando essa harmonização com a finalidade da valorização de seu empreendimento em âmbito mundial. No entanto, este assunto ainda está sendo discutido, visto que há poucos profissionais habilitados na área, exceto casos isolados nas empresas de auditoria e até mesmo outras empresas.

¹ 1º Seminário Internacional de Contabilidade, Brasília 2007.

1.1 Tema

A pesquisa foi feita sobre o tema Contabilidade Internacional, com foco na delimitação: Métodos de conversão de demonstrações contábeis aos padrões internacionais.

1.2 Justificativa

A legislação contábil brasileira recebeu considerável alteração, por meio da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Este normativo introduziu mudanças na Lei 6.404, apontando a exigência de que as normas brasileiras sejam ajustadas ou adequadas às normas internacionais de contabilidade, nos moldes do *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Essa nova realidade trouxe a necessidade de atualização de conhecimento para todos os profissionais da área contábil no Brasil, o que motivou desenvolver pesquisa sobre esse tema, cujo trabalho escrito poderá servir de fonte de consulta para futuros acadêmicos de Ciências Contábeis do UniCEUB.

O trabalho tem como finalidade contribuir para que gestões acadêmicas, bem como profissionais contábeis tenham subsídios para efetuar os métodos de conversões e de demonstrações contábeis aos padrões internacionais.

Tendo em vista buscar na pesquisa bibliográfica os métodos de conversões das demonstrações contábeis as normas internacionais. Essa nova realidade trará a necessidade de atualização de conhecimento para todos os profissionais da área contábil no Brasil.

1.3 Objetivo da pesquisa

O objetivo geral deste trabalho é apresentar os métodos de conversão das demonstrações contábeis às normas internacionais para efetuar a conversão da moeda local, para moeda estrangeira.

Os objetivos específicos foram definidos da seguinte forma:

- Identificar as taxas utilizadas para conversão;
- Evidenciar métodos de conversão.

1.4 Problema

Com intenção de manter o foco da pesquisa sem desviar do universo pretendido, foi formulado o seguinte problema: Quais os métodos de conversão das demonstrações contábeis às normas internacionais e quais as taxas de conversão?

1.5 Metodologia

A metodologia adotada para produzir este trabalho foi a pesquisa bibliográfica, cujas fontes de consultas foram livros e artigos referentes ao assunto. A pesquisa realizada foi descritiva e explicativa, com o intuito de apresentar os métodos de conversão das demonstrações contábeis às normas internacionais para efetuar a conversão da moeda local.

O trabalho está estruturado em quatro seções. A primeira, introdução, contém os elementos informativos provenientes do projeto. A segunda trata das taxas de conversão das demonstrações contábeis aos padrões do IFRS. A terceira expõe os

métodos de conversão das demonstrações contábeis. A quarta seção apresenta o desfecho conclusivo daquilo que a pesquisa evidenciou.

2 CONVERSÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Vale lembrar que contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.

As conversões e demonstrações contábeis buscaram não apenas corrigir e consolidar as referidas Instruções nº 01/78 e nº 15/80, como também incorporar alguns avanços que já fazem parte das práticas internacionais.

A convergência das normas brasileiras com as internacionais veio através do Banco Central (Bacen), o qual obrigou todas as empresas sob sua regulação a preparar as demonstrações contábeis com plena aplicação das IFRS. No caso brasileiro, é preciso considerar que nos defrontamos não só com a questão da convergência ao padrão de normas internacionais, mas também com a necessidade de resolver conflitos internos ocasionados pela geração de normas contábeis por diversas leis, instituições e agências reguladoras. Nesse sentido, merecem destaque os esforços representados pela recente criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o Projeto de Lei nº. 3.741, de 2000.

Para Tavares (2007, p. 07), no Manual de Elaboração de Demonstrações Contábeis em Modelos Internacionais – US GAAP e IFRS, efetuar captações de recursos ou ter ações negociadas em outros mercados, como europeu, norte americano ou asiático, é necessário elaborar demonstrações contábeis num modelo adequado, ou seja, aceito pelo mercado em que pretende atuar. Tendo como objetivo facilitar a análise e comparação entre as demonstrações elaboradas por diferentes padrões.

Hoje em dia vem crescendo cada vez mais o movimento pela harmonização das práticas contábeis, que reduzirão as diferenças contábeis entre os países.

De acordo com a NBC T 7, referente as conversões da moeda estrangeira nas demonstrações, onde estabelece como incluir as transações em moedas estrangeiras e as operações de entidades no exterior nas Demonstrações Contábeis em entidades brasileiras, tem como principal questão qual taxa de câmbio deverá

ser usada e como reconhecer os efeitos nas mudanças das taxas de câmbio nas Demonstrações Contábeis de uma entidade.

Diante da Lei nº 11.638, de 28 dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, órgão governamental que emite determinações de como se apresentam as demonstrações contábeis ficou obrigado a exigir das empresas que possuem ações cotadas em Bolsa de Valores que estas apliquem em seus demonstrativos as denominadas “normas internacionais”, enquanto a lei trata o arrendamento mercantil, as “Normas” tratam de outra, determinando, por exemplo, que sejam inseridos bens de terceiros no imobilizado da empresa, como se coisa dela fosse.

3 TAXA DE CÂMBIO

Segundo Perez Júnior (2005, p. 123), para se fazer a conversão de um saldo contábil ou uma operação em moeda local para a moeda estrangeira, é necessária a determinação de uma taxa de câmbio. O autor afirma que a moeda local, ou seja, a usada onde a entidade opera, é usualmente chamada de moeda funcional.

As taxas de conversão são classificadas por alguns autores como taxas “correntes e históricas”. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) também adota essas nomenclaturas referentes às taxas de conversão, conforme relata Perez Júnior (2005, p. 123). Este considera que as taxas de câmbio são: histórica, corrente, de fechamento, média e projetada ou prevista.

3.1 Taxa Corrente

Para Perez Júnior (2005, p. 123) a taxa é vigente no dia em que a operação está sendo realizada ou em que o exercício social está sendo encerrado, quando for no encerramento do exercício, também é chamada de taxa de câmbio de fechamento. Exemplo disso são as empresas que mantêm a contabilidade em moeda estrangeira. Nestes casos, as operações de pagamentos e recebimentos serão convertidas pela taxa vigente na data de cada das operações.

Há casos em que a taxa corrente também pode ser conhecido como taxa de fechamento, só irá ocorrer quando a operação for efetuada no final do encerramento.

De acordo com Tavares (2007, p. 46), no Manual de Elaboração de Demonstrações Contábeis em Modelos Internacionais – US GAAP e IFRS, taxa de câmbio corrente é a taxa em vigor no último dia do exercício social de encerramento das demonstrações financeiras.

Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 102) afirmam que a taxa corrente consiste na conversão de todos os valores das demonstrações financeiras ajustadas pela taxa de câmbio em vigor na data das demonstrações financeiras, o que

normalmente ocorre no final do ano. Esse método será usado quando os investimentos no exterior tenham inflação pequena ou que possua reconhecimento da inflação eficiente, conforme se verifica nos arts. 44 e 46 da Deliberação CVM nº 28/86, revogada pela Deliberação CVM nº 534, de 29 de janeiro de 2008. Depois de obtido o resultado na conversão das demonstrações financeiras, deveram ser separadas uma referente a ganho e perdas cambiais e outra relativa ao resultado da investida, conforme texto seguinte:

Art. 44. O Método da Taxa Corrente é aplicável para ser adotado para investimentos em coligadas e controladas em países de moeda forte e estável.

Art. 46. O Método da Taxa Corrente é também aplicável para ser adotado para investimentos em coligadas e controladas em países de moeda fraca e de alta inflação, mas que tenham adequado sistema de correção monetária e de ajuste dos reflexos da inflação nas demonstrações contábeis que, no final, produzam patrimônio líquido e resultados representativos e próximos do sistema adotado no Brasil.

A taxa corrente pode ser utilizada tanto em países de moeda forte como fraca, tendo a inflação estável ou alta mais com adequado sistema de correção monetária, sendo efetuado o lançamento no final do exercício social, chegando ao entendimento de perda ou ganho cambial. Na nova deliberação há taxa corrente não é citada, pois a taxa mais utilizada é a taxa de fechamento.

3.2 Taxa Histórica

De acordo com Tavares (2007, p. 46), no Manual de Elaboração de Demonstrações Contábeis em Modelos Internacionais – US GAAP e IFRS, taxa de câmbio histórica é a taxa em vigor na data de ocorrência da transação, com a possibilidade de utilizar a taxa média mensal ponderada simples, mantendo-a para exercícios sociais subsequentes.

Essa taxa para Perez Júnior (2005, p. 123), também será usada na época de ocorrência do fato.

Schmidt, Santos e Fernandes (2006) detalham mais a taxa histórica. Ou seja, afirmam que ela consiste em converter todas as operações como se elas tivessem

sido realizadas na moeda em que se pretende convertê-la fazem diferenciação em relação aos itens monetários e não monetários.

Os itens monetários estão expostos à perda do poder aquisitivo da moeda e representados pela moeda e pelos direitos e obrigações que serão recebidos ou liquidados em moeda.

Os não monetários possuem mecanismo de proteção em função de seu valor econômico estar mais relacionado ao valor de mercado, a exemplo das contas do ativo permanente, estoques, adiantamentos a clientes e a fornecedores. Esse método é utilizado em países de alta inflação e países com deficiência do reconhecimento de perda do poder aquisitivo da moeda nas demonstrações financeiras.

Em relação à técnica de conversão dos itens monetários e não monetários, no método da taxa histórica, o art. 38 da Deliberação nº 28/86, revogada pela Deliberação nº 534, de 29 de janeiro 2008, é bastante específico em relação ao tratamento que deve ser dado a cada uma delas, conforme se verifica no referido dispositivo legal:

Técnica de conversão no método da taxa histórica

38. Balanço Patrimonial

- a) Os saldos de ativos e passivos monetários constantes do balanço são convertidos pela taxa corrente de câmbio.
- b) Os ativos não monetários são convertidos pela aplicação das taxas históricas de câmbio, vigentes nas datas de aquisição dos itens que formam estes ativos na data do balanço, sobre os valores originais de custo de aquisição das transações respectivas. Em face da utilização de taxas históricas de câmbio, os valores eventualmente constantes dos saldos das contas não monetárias originárias de correções monetárias não são convertidos, ou seja, têm equivalência nula na outra moeda.
- c) As contas que formam o patrimônio líquido são também de natureza não monetária sendo que, por esse método de conversão, o valor total do patrimônio líquido convertido é apurado pela equivalência contábil, ou seja, pela diferença entre o ativo total e exigibilidade totais, já apurados conforme itens anteriores.

Na nova Deliberação 534, art. 25° e 45° letra 'b', a data de transação é data na qual a transação se qualifica para reconhecimento de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil, levando assim a utilização de uma taxa aproximada da taxa real na data de transação. Já com relação ao patrimônio líquido inicial de cada balanço corresponderá ao patrimônio líquido final do período anterior conforme convertido à época, as mutações durante o período corrente serão convertidas pela taxa de suas respectivas datas.

3.3 Taxa de Fechamento, Média, Projetada ou Prevista e Valor da Taxa

De acordo com Perez Júnior (2005, p. 123 e 124), além da taxa corrente e histórica, também utilizado:

Taxa de Fechamento: taxa de câmbio vigente na data de encerramento das demonstrações contábeis. Por exemplo: o saldo de caixa existente na data do balanço será convertido pela taxa de câmbio vigente nessa data para representar o equivalente em moeda estrangeira.

Taxa de Média: Média aritmética ponderada das taxas de câmbio vigentes durante determinado período, normalmente um mês, apurada por média aritmética ponderada, de forma que melhor represente a evolução das taxas de câmbio durante o período. Por exemplo: as vendas de determinado mês seriam convertidas pela taxa média ponderada desse mesmo mês.

Taxa Projetada ou Prevista: Apesar de não prevista no FAS 52, algumas empresas estão utilizando taxas projetadas para datas futuras, principalmente em economias hiperinflacionárias. Essas taxas são utilizadas para converter itens com valor fixo em moeda nacional e vencimento futuro. Por exemplo: uma duplicata a pagar ou a receber, existente na data do balanço ou balancete, com vencimento futuro, seria convertida pela taxa de câmbio estimada para a data de vencimento de cada duplicata.

Valor da Taxa Câmbio: Geralmente, é utilizada a taxa de venda de câmbio comercial praticada pelo governo. Entretanto, quando há grande diferença entre taxa de câmbio do mercado paralelo, evidenciando manipulação da taxa de câmbio oficial, é comum a utilização de uma taxa de câmbio praticada no exterior e informada pela matriz. No caso de contabilidade em moeda estrangeira apenas vigente na data de encerramento das demonstrações contábeis. Por exemplo: o saldo de caixa existente na data do balanço será convertido pela taxa para fins gerenciais, a empresa deve escolher a taxa que seja mais conveniente para seus objetivos.

As taxas mais utilizadas são a taxa corrente e a histórica, visto que as demais são variações ou acréscimos a essas. Apesar de algumas delas não ser prevista na FAS 52 as empresas estão utilizando-as. Como a taxa prevista ou projetada para datas futuras.

Nas demais taxas o câmbio vigente é determinado em períodos, como na taxa média aritmética ponderada no período de um mês, mas sua maioria é efetuada na data de encerramento das demonstrações contábeis assim escolhendo a taxa mais adequada.

De acordo com a Deliberação 534, a taxa mais usada é a taxa de fechamento, outra taxa bem utilizada é a taxa média, pois as variações cambiais são muito bem mencionadas mesmo não sendo reconhecidas no resultado, essas mudanças nas taxas cambiais têm pouco ou nenhum efeito direto sobre os fluxos de caixa atuais e futuros de operações.

4 MÉTODOS DE CONVERSÃO

Na NBC T 7 e Deliberação 534, buscam estabelecer transações, ou seja, busca do consolidado na conversão dos resultados e dos balanços patrimoniais das entidades no exterior utilizando o método de equivalência patrimonial.

De acordo com Perez Júnior (2005, p. 125), os métodos de conversão das demonstrações são basicamente três: câmbio de fechamento, monetário e não monetário e temporal. A escolha do método a ser aplicado dependerá dos objetivos e dos critérios a que a empresa esteja submissa.

Antes de identificar qual dos métodos é adotado pelo FAS 52, observa-se o funcionamento de cada um deles e sua adequação ao objetivo determinado pela *Financial Accounting Standards Board* (FASB), Comitê de Normas de Contabilidade, que é obter demonstrações contábeis de acordo com USGAAP.

O FAZ 52 definiu que os objetivos da conversão seria o fornecimento de informações compatíveis com os efeitos econômicos esperados de uma alteração de taxas de câmbio e não deixar de refletir nas demonstrações contábeis consolidadas junto aos resultados financeiros, de acordo com Perez Junior (2006, p. 134).

Os principais procedimentos a serem adotados no método monetário e não monetário podem ser resumidos da seguinte forma, de acordo com Schmidt, Santos e Fernandes, (2006, p. 122):

- Separação dos componentes do balanço patrimonial em dois grupos: itens monetários e não monetários;
- Itens monetários são convertidos em dólar de acordo com a paridade cambial na data do balanço, ou seja, utiliza-se a taxa corrente (taxa de câmbio vigente no dia em que determinada operação está sendo realizada ou em que o exercício social está encerrado, também denominada de taxa de fechamento);
- Itens não monetários são convertidos com base na taxa do dólar na data da transação, portanto, utiliza-se a taxa histórica;
- São desprezados todos os efeitos da correção monetária;

- Devem ser calculados os “ganhos e perdas na conversão”;
- Não requerem ajuste a valor presente;
- Os estoques devem ser controlados em dólar histórico, assim como os demais itens não monetários;
- As receitas e despesas monetárias são convertidas, normalmente, pela taxa média do dólar do mês em que ocorreram (não ocorrendo grandes concentrações em determinados meses, pode-se utilizar a taxa média anual). Exemplos: vendas, despesas com vendas, administrativas, financeiras nominais, juros de empréstimos em dólar etc. A taxa média representa a média aritmética das taxas de câmbio vigentes durante determinado período;
- As receitas e despesas não monetárias devem ser convertidas pelo dólar data de sua origem, ou seja, taxa histórica;
- O custo da mercadoria vendida, do produto vendido ou do serviço prestado deve ser convertido pela taxa do dólar do dia em que os estoques foram adquiridos (se a empresa não possuir controle de estoques em dólar, deve calcular o valor em moeda nacional – MN\$ as compras = cmv + ef – ei – e dividir pelo dólar médio do ano, ou do mês). No caso de custo do produto, o acompanhamento de todos os elementos do custo deve ser mantido em dólares históricos. No caso de serviços prestados, os itens componentes do custo devem ser mantidos pelo dólar da data em que os componentes do custo foram consumidos na prestação do serviço.

Os cálculos dos ganhos e perdas na conversão para dólar (*translation*) deve ser calculado da seguinte forma:

- Somar todos os itens do balanço inicial, sujeitos a ganhos e perdas em dólar, e transformá-los em quantidades de dólares;
- Calcular os aumentos e diminuições desse saldo, durante o período em análise, também em dólar;
- Comparar com o saldo final para verificar se ocorreu ganho ou perda com a conversão.

Os procedimentos no Balanço Patrimonial são separados em dois: monetário e não monetário. No monetário são convertidos em dólar e no não monetário tem como base a taxa do dólar, ou seja, no monetário se utiliza a taxa corrente e no não monetário é utilizada a taxa histórica, isso vale também para as receitas e despesas monetárias e não monetárias.

Como observação não se leva em conta a correção monetária, mas devem ser calculados os ganhos e perdas na conversão e não requerem ajustes a valor presente.

4.1 Método Monetário e não Monetário

Para Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 16), os itens monetários são contas que sofrem impacto da variação do preço e seus direitos e obrigações os quais serão realizados ou exigidos em moeda. Exemplo: Banco, Caixa, Duplicatas a receber etc.

De acordo com a Deliberação CVM 534, de 29 de Janeiro de 2008, o item monetário tem característica de investimento líquido, mais sua característica essencial é o direito de receber (ou a obrigação de entregar) um valor fixo, como os benefícios dos funcionários a serem pagos em dinheiro, já no item não monetário seria a ausência dos direitos a receber como a conta adiantamento a fornecedores, ativo imobilizado.

Existem métodos monetários expostos e protegidos, sendo disponível em moeda funcional ou estrangeira onde serão realizados ou exigidos, de acordo com Perez Júnior (2005, p. 125):

Os itens *monetários expostos* disponibilidades em R\$ e direitos ou obrigações que serão realizados ou exigidos em R\$. Exemplo: caixa, bancos, duplicatas a receber, duplicatas descontadas, provisão para devedores duvidosos, contas a receber, aplicações financeiras, depósitos compulsórios etc.

Os itens *monetários expostos* geram ganhos e perdas de conversão em US\$ devido à flutuação nas taxas de câmbio conforme exemplificado a seguir:

Quadro 1: Item monetário exposto - Duplicatas a receber

Data	Fato	Valor em R\$	Taxa de Câmbio	Valor em US\$
15/nov.	Emissão da duplicata	12.000	3,00	4.000
15/dez.	Recebimento da duplicata	12.000	3,20	3.750
15/dez.	Perda na conversão			(250)

Fonte: Perez Junior (2006)

Como se pode observar no quadro 1 devido à alta taxa de câmbio, o valor equivalente em US\$ na data do recebimento foi menor que o a data de emissão. Consequentemente gerando uma perda na conversão de acordo como Perez Júnior (2005, p. 126), mais se fosse Duplicata a pagar geraria um ganho na conversão, pois o valor pago na conversão foi menor que o da emissão.

Caso houvesse queda na cotação do US\$, o efeito seria contrário conforme demonstrado a seguir:

Quadro 2: Item monetário exposto - Duplicata a receber

Data	Fato	Valor em R\$	Taxa de Câmbio	Valor em US\$
15/nov.	Emissão da duplicata	12.000	3,00	4.000
15/dez.	Recebimento da duplicata	12.000	2,80	4.286
15/dez.	Ganho na			286

	conversão			
--	-----------	--	--	--

Fonte: Perez Junior (2006)

Para Perez Júnior (2005, p. 126), os itens monetários protegidos é:

Itens *monetários protegidos*: disponibilidades em US\$ e direitos ou obrigações que serão realizados ou exigidos em US\$. Exemplo: faturas a receber de clientes estrangeiros ou faturas a pagar a fornecedores estrangeiros, empréstimos obtidos em US\$.

Os itens *monetários protegidos* geram receitas ou despesas de variação cambial em R\$ devido à flutuação nas taxas de câmbio conforme exemplificado a seguir:

Quadro 3: Item monetário protegido - Empréstimo em US\$

Data	Fato	Valor em US\$	Taxa de Câmbio	Valor em R\$
30/nov.	Obtenção do empréstimo	5.000	3,00	15.000
31/dez.	Atualização do saldo	5.000	3,20	16.000
31/dez.	Despesa de variação cambial			1.000

Fonte: Perez Junior (2006)

No quadro 3, Perez Júnior (2005, p. 126) explica que em relação ao Empréstimo em US\$ por sua moeda base ser em US\$, não há alteração no saldo do empréstimo em função a taxa de câmbio, mais a dívida em R\$ aumenta devido ao aumento da taxa de câmbio obtendo assim um resultado de variação cambial apenas em R\$.

De acordo com o pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) itens monetários são aqueles representados por dinheiro ou por direitos a serem recebidas liquidadas em dinheiro.

Para Perez Júnior (2005, p. 126), itens não monetários são:

Itens não monetários: bens (realizável ou permanente) e direitos ou obrigações que serão realizados ou exigidos em bens ou serviços. Exemplo: estoques em geral, despesas pagas antecipadamente, adiantamentos a fornecedores, participações societárias realizáveis ou permanentes, ativo imobilizado, ativo diferido, adiantamentos de clientes, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.

Itens não monetários não geram ganhos ou perdas de conversão em US\$ ou variação cambial em R\$, pois são geralmente convertidos pela taxa histórica conforme exemplificado a seguir:

Quadro 4: Item não monetário - Estoque em US\$

Data	Fato	Custo de aquisição em R\$	Taxa de Câmbio	Custo de aquisição em US\$
30/nov.	Aquisição de estoque	12.000	3,00	4.000
31/dez.	Saldo de balanço	12.000	3,00	4.000
15/jan.	Baixa do custo de vendas	12.000	3,00	4.000

Fonte: Perez Junior (2006)

No quadro 4, Perez Júnior (2005, p. 127) demonstra que mesmo tendo alteração na taxa de câmbio o saldo do estoque na data do balanço quanto a baixa do custo das vendas na data da venda seriam convertidos pela taxa histórica da aquisição.

Em resumo, os ativos e passivos monetários e não monetários têm o seguinte comportamento em relação à flutuação das taxas de câmbio:

De acordo com o pronunciamento Técnico da CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) itens não monetários são aqueles representados por ativos e passivos que não serão recebidos ou liquidados em dinheiro.

Quadro 5: Ex. de ativos e passivos monetários e não monetário com o seguinte comportamento em relação à flutuação das taxas de câmbio

Itens	Exemplos	Quando a taxa de câmbio sobe, geram:	Quando a taxa de câmbio cai, geram:
Ativos monetários expostos – R\$	Disponibilidades em R\$ Duplicatas a receber R\$	Perdas na conversão em US\$	Ganhos na conversão em US\$
Ativos monetários protegidos – US\$	Disponibilidades em US\$ Faturas a receber em US\$	Receita de variação cambial em R\$	Despesa de variação cambial em R\$
Passivos monetários expostos – R\$	Duplicatas a pagar em R\$ Impostos a recolher em R\$ Empréstimos a pagar em R\$	Ganhos na conversão US\$	Perdas na conversão em US\$
Passivos monetários protegidos – US\$	Empréstimos a pagar em US\$ Faturas a pagar em US\$	Despesas de variação cambial em R\$	Receita de variação cambial em R\$
Ativos não monetários	Estoques Ativo Imobilizado Participações	Não geram ganhos ou perdas US\$ nem variação cambial em	Não geram ganhos ou perdas US\$ nem variação cambial em

	societárias Despesas antecipadas Adiantamentos a fornecedores	R\$ quando convertidos pela taxa histórica	R\$ quando convertidos pela taxa histórica
Passivos não monetários	Adiantamentos de clientes Patrimônio Líquido	Não geram ganhos ou perdas US\$ nem variação cambial em R\$ quando convertidos pela taxa histórica	Não geram ganhos ou perdas US\$ nem variação cambial em R\$ quando convertidos pela taxa histórica

Fonte: Perez Junior (2006)

No quadro 5 obtêm-se alguns exemplos de contas contábeis que quando aumento ou cai a taxa de câmbio gera perda ou ganho, normalmente sempre se tem o efeito lógico, como quando a taxa de câmbio aumente ocorre uma perda ou a taxa cai assim gerando ganhos. Isso normalmente ocorre em ativos e passivos monetários.

De acordo com a lei 11.638/07

A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

- 1 - registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou
- 2 - revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Portanto, torna-se obrigatória a revisão periódica dos itens registrados no ativo imobilizado, no intangível e no diferido, devendo-se verificar se os valores registrados nesses subgrupos serão recuperados por meio de suas operações futuras (geração de caixa futura). Caberá o registro de provisão para perdas quando não houver possibilidade de recuperação total ou parcial desses valores. No que tange aos mesmos subgrupos, aplica-se também a revisão da sua vida útil

econômica estimada, com vistas ao ajuste dos prazos e dos critérios de depreciação, amortização e exaustão.

Já nos ativos e passivos não monetários, as contas contábeis não geram ganhos ou perdas mesmo com a taxa caindo ou aumentado, elas se mentem o mesmo padrão.

Para Perez Junior (2006, p. 128) as receitas e despesas também são classificadas em monetárias (*têm como contrapartida ativa ou passiva monetários e geram ingressos imediatos ou futuros de caixa*) e não monetárias (*têm como contrapartida ativos ou passivos não monetários e não geram ingressos imediatos ou futuros de caixa*).

Os saldos contábeis serão convertidos pelas seguintes taxas:

Quadro 6: Taxas de conversão

Contas patrimoniais	Taxa de conversão
Ativos e passivos monetários expostos	Câmbio de fechamento
Ativos e passivos monetários protegidos	Câmbio de fechamento
Ativos e passivos não monetários	Histórica de aquisição ou formação
Contas de resultado	Taxa de conversão
Receitas e despesas monetárias	Histórica da realização ou média ponderada do período
Receitas e despesas não monetárias	Histórica de aquisição ou formação

Fonte: Perez Junior (2006)

Este método do quadro 6 era adotado pelo FAS 8 e era considerado adequado para conversão de demonstrações contábeis elaboradas em países que adotam o princípio contábil do custo histórico para avaliação dos ativos e passivos não monetários. Veja-se um exemplo:

Quadro 7: Ex. para avaliação dos ativos e passivos monetário e não monetários

Conta	Item	R\$	Taxa	US\$ 1,00= R\$	US\$
Caixa	Monetário exposto	1.680	fechamento	3,00	560,00
Clientes	Monetário exposto	6.006	fechamento	3,00	2.002,00
Empréstimos US\$	Monetário protegido	2.394	fechamento	3,00	798,00
Estoque	Não monetário	4.200	histórica	2,80	1.500,00
Imobilizado	Não monetário	6.000	histórica	2,50	2.400,00

Fonte: Perez Junior (2006)

De acordo com Perez Junior (2006, p. 130),

Por esse método, tanto os itens monetários quanto os não monetários estão adequadamente avaliados de acordo com USGAAP. Cabe observar que os saldos da Caixa e de Empréstimos estão avaliados em R\$ pelo valor presente de liquidação; assim, caso fossem liquidados e transformados em US\$ nessa data, efetivamente equivaleriam aos valores obtidos em US\$.

Entretanto, o saldo a receber de Clientes está avaliado em R\$ pelo valor nominal, ou seja, pelo valor futuro de realização. Como estamos considerando que haverá variação na taxa de câmbio até a data de liquidação, nessa data o valor realizado em R\$ será o mesmo, mas o valor em US\$ será menor, pois, provavelmente, a taxa de câmbio será maior. Quanto menor for a variação da taxa de câmbio, logicamente menor será a variação entre os valores em US\$ da data do balanço e da data de liquidação.

Os ganhos e perdas decorrentes da variação ocorrida na taxa cambial ao longo do período serão apropriados ao Resultado do Exercício, numa conta específica, denominada TGL – Translation Gain or Loss -, que pode ser traduzida por GPC – Ganhos ou Perdas n Tradução ou Conversão.

As receitas e despesas de variação cambial em R\$ não serão convertidas para US\$, pois em US\$ não ocorreu variação nos saldos contábeis e, conseqüentemente, não há receitas ou despesas em US\$.

Os métodos monetários e não monetários podem ser avaliados por valores presentes, nominal ou futuro e realizado, tendo variação ou não na taxa de câmbio, decorrente dessas variações ocorrerá ganhos ou perdas que serão apropriados no final do exercício, sendo que as receitas e despesas não serão convertidas para US\$ quando não tiver variação no saldo contábil.

4.2 Método de câmbio de fechamento

Para Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 132) é aplicado em países com moeda não altamente inflacionária. Os principais procedimentos: não devem ser calculados ganhos ou perdas nos itens monetários; no patrimônio líquido deverá ser considerado o efeito da variação cambial; ativo e passivo deve ser convertida na data do balanço final; as receitas e despesas devem ser convertidas por taxa média; o ganho ou perda deverá ser calculado sobre o capital inicialmente investido; depois haverá outro cálculo de ganho ou perda sobre o resultado do exercício.

Já para Perez Junior (2006, p. 130 e 131), o método é aplicável somente em países de economia estável, pois em economias inflacionárias o valor convertido de alguns itens não representaria seu valor em moeda norte-americana de acordo com USGAAP.

Os itens das demonstrações contábeis são convertidos como segue: Ativo – todas as contas e Passivo exigível utiliza-se a taxa de conversão câmbio de fechamento, no Patrimônio líquido será a taxa histórica e nas Receitas e despesas utiliza-se a taxa média ponderada do período.

Como já foi mencionado é através da variação da taxa cambial que se obtêm perdas ou ganhos ao longo do período, serão apropriados ao Patrimônio Líquido, numa conta específica, denominada CTA – Cumulative Translation Adjustments -, que pode ser traduzida por AAT- Ajustes Acumulativos de Conversão.

4.3 Método Temporal

Este método para Perez Junior (2006, p. 132), seria uma combinação do método monetário, não monetário e câmbio de fechamento podendo ser aplicado em circunstâncias de economia ou princípios contábeis.

Já para Schmidt, Santos e Fernandes (2006, p. 130) seria os mesmos métodos adotado pelo método monetário e não monetário. Os itens patrimoniais são classificados de acordo com a base de valor adotada para avaliação, que pode ser: valor passado, valor presente ou valor futuro, assim sendo convertidos pelas taxas adequadas.

De acordo com Perez Junior (2006, p. 132),

Em períodos de alta inflação, a conversão dos itens monetários prefixados pela taxa de fechamento não é adequada, pois o valor obtido não representa o valor que será efetivamente realizado ou exigido na data do vencimento e a diferença será relevante.

A diferença entre o valor em US\$ na data do balanço e na data da liquidação será apropriada como ganhos ou perdas na conversão conforme veremos adiante.

Para minimizar essa diferença poderia ser adotada uma entre as seguintes alternativas:

Trazer o valor em R\$ a valor presente da data do balanço e converte-lo pela taxa corrente:

Utilizar para conversão uma estimativa da taxa que estará em vigor da data de liquidação do título:

O método Temporal, quando aplicado em países de economia estável, gera resultados muito próximos daqueles obtidos pelo método de câmbio de fechamento, pois, como todos os itens patrimoniais estarão muito próximos do valor presente, serão convertidos pela taxa corrente.

Em países que praticam a contabilidade com o princípio do custo como base de valor, como no Brasil, o método temporal gera resultados semelhantes aos obtidos pela aplicação do método monetário\ não monetário, pois os itens monetários, por estarem avaliados a valores próximos do valor presente, serão convertidos pela taxa corrente, enquanto os itens não monetários, avaliados pelo custo histórico, serão avaliados pela taxa histórica.

O ajuste a valor presente dos itens monetários prefixados ou a utilização de taxa de câmbio prevista conforme alternativas apresentadas anteriormente somente se justificam em economias altamente inflacionárias

Nos períodos de alta inflação a taxa de fechamento não é adequada, nos itens monetários, pois o valor obtido não será o valor exigido na data do vencimento e a diferença será importante que será registrada como perda ou ganho.

Em países estáveis o método temporal será parecido com o método de câmbio de fechamento, estando muito próximo do valor presente, assim sendo convertidos pela taxa corrente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os dados revelados por esta pesquisa refletem os pontos principais para efetuar a conversão das demonstrações contábeis é saber qual taxa que deverá ser utilizada.

Diante do que foi analisado pôde-se concluir que ao definir a taxa a ser utilizada e buscar os métodos de conversões que podem ser: monetários e não monetários, câmbio de fechamento e temporal. Nestes métodos de conversão pode-se utilizar ao mesmo tempo duas taxas de câmbio.

Contudo, devem ser calculados os ganhos e perdas na conversão, essas perdas e ganhos são decorrentes da taxa de câmbio.

Portanto estas taxas não são adequadas em alguns países de alta inflação como a taxa de fechamento, nos itens monetários, pois o valor obtido não será o valor exigido na data do vencimento e a diferença será importante, sendo registrada como perda ou ganho.

Porem em países estáveis o método temporal será parecido com o método de câmbio de fechamento, estando muito próximo do valor presente, assim sendo convertidos pela taxa corrente.

De acordo com a movimentação da moeda funcional e estrangeira que se dá origem as taxas e assim se efetua o método de conversão.

As contas patrimoniais, como ativo e passivo, serão separados em monetário e não monetário, sendo convertidos em dólar ou tendo como base a taxa do dólar. As contas de resultado, receitas e despesas, devem ser convertidas normalmente ou pelo dólar da data de origem.

A pesquisa permitiu concluir que os métodos de conversão são: câmbio de fechamento, monetário e não monetário e temporal e as taxas que se da origem aos métodos são corrente, histórico e dentre outras similares como fechamento, média, projetada ou prevista e valor da taxa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Deliberação CVM Nº. 534, de 29 de Janeiro de 2008.** Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 02 do Comitê, que trata dos Efeitos nas Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <
http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=%5Cdeli%5Cdeli534.doc> Acesso em 24 Abril 2008.

BRASIL. **Deliberação CVM Nº. 28, de 05 de Fevereiro de 1986.** 1. Aprovar o pronunciamento anexo à presente Deliberação, emitido pelo Instituto Brasileiro de Contadores-IBRACON, sobre Investimentos Societários no Exterior e Critérios de Conversão de Demonstrações Contábeis em Outras Moedas para Cruzeiros. 2. Tornar obrigatória a adoção do pronunciamento referido no item 1 pelas companhias abertas.: <
http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=/deli/deli028.doc> Acesso em 19 Maio 2008.

BRASIL. **Lei Nº. 11.638, de 28 de Dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.: <
<http://www.planalto.gov.br/ccv1/03/ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>> Acesso em 19 Maio 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Fundamentos de conversão das demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2006.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Conversão de demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2006.

TAVARES, Leonardo Moreira dos Santos. **Manual de elaboração de demonstrações contábeis em modelos internacionais US GAAP e IFRS.** São Paulo: Trevisan Editora Universitária, 2007.